

Sag C-75/20**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

13. februar 2020

Forelæggende ret:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Afgørelse af:

29. januar 2020

Sagsøger og appellant:

»Lifosa« AB

Sagsøgte og indstævnte:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Litauens øverste forvaltningsdomstol)

AFGØRELSE

29. januar 2020

Vilnius

En afdeling af Litauens øverste forvaltningsdomstol [...] [afdelingens sammensætning]

har i et retsmøde under den skriftlige appelprocedure vedrørende en appel fra sagsøgeren, aktieselskabet »Lifosa«, af en dom fra Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) af 28. november 2017 i den forvaltningsretlige sag vedrørende den retssag, der var

anlagt af sagsøgeren, aktieselskabet »Lifosa«, mod sagsøgte, Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toldafdelingen under finansministeriet i Republikken Litauen) (interesserede tredjeparter: Kauno teritorinė muitinė (toldstedet i Kaunas) og aktieselskabet »Transchema«) om annullation af en afgørelse og en rapport.

Afdelingen

har fastslået følgende:

I.

1. Den foreliggende sag omhandler en skattetvist mellem sagsøgeren, aktieselskabet »Lifosa« (herefter »sagsøgeren« eller »selskabet«), og sagsøgte, Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toldafdelingen under finansministeriet i Republikken Litauen, herefter »sagsøgte« eller »afdelingen«) vedrørende kontrolrapport nr. 7KM320012M fra toldstedet i Kaunas af 9. februar 2017 (herefter »rapporten«), der bl.a. justerede toldværdien af de indførte varer, der var blevet angivet af sagsøgeren.

EU-retlige forskrifter

2. Artikel 29, stk. 1 og 3, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1) (herefter »EF-toldkodeksen«) bestemmer følgende:

»1. Toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33, når: [...] b) salget eller prisen ikke er betinget af vilkår eller ydelser, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes [...]

3. a) Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller yde til fordel for denne, for de indførte varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer af køberen til sælgeren eller af køberen til en tredjepart for at opfylde en af sælgerens forpligtelser. Betaling skal ikke nødvendigvis ske i kontanter. Den kan finde sted ved akkreditiver eller omsætningspapirer og kan foretages direkte eller indirekte. [...]

3. EF-toldkodeksens artikel 32, stk. 1-3, bestemmer bl.a. følgende:

[Org. s. 2]

»1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 29 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer: [...] litra e), nr. i), [transportomkostninger] [...] for de indførte varer [...] indtil varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde.

2. Ethvert element, som i henhold til denne artikel lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, baseres udelukkende på objektive og målelige oplysninger.
3. Ved fastsættelse af toldværdien må der intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, hvis det ikke er hjemlet i denne artikel.«
4. Artikel 164, litra c), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 (EFT 1993, L 253, s. 1) bestemmer, at »[v]ed anvendelse af [EF-kodeksens] artikel 32, stk. 1, litra e), gælder følgende: [...] Når varerne transporteres vederlagsfrit eller med køberens transportmiddel, medregnes i toldværdien transportomkostninger til indførselsstedet, beregnet efter den sædvanligt anvendte tarif for denne transportmåde«.
5. Artikel 70 (»Metode til toldværdiansættelse baseret på transaktionsværdien«) i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1) (herefter »EU-toldkodeksen«) bestemmer følgende:
 - »1. Det primære grundlag for varers toldværdi er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Unionens toldområde, om nødvendigt justeret.
 2. Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller tredjemand til fordel for sælgeren for de importerede varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de importerede varer.
 3. Transaktionsværdien gælder, forudsat at samtlige følgende betingelser er opfyldt: [...] b) Salget eller prisen er ikke betinget af vilkår eller ydelser, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes. [...]«
6. EU-toldkodeksens artikel 71 (»Elementer, der indgår i transaktionsværdien«) bestemmer følgende:
 - »1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 70 suppleres den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, med: [...] e) følgende omkostninger indtil det sted, hvor varerne indføres i Unionens toldområde: i) [transportomkostninger] for de indførte varer [...]
 2. Ethvert element, som i henhold til stk. 1 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, baseres udelukkende på objektive og målelige oplysninger.
 3. Ved fastsættelse af toldværdien må intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, medmindre det er hjemlet i denne artikel.«

7. Artikel 138 (»Transportomkostninger«) i Kommissions gennemførelsesforordning (EU) 2015/2447 af 24. november 2015 om gennemførelsesbestemmelser til visse bestemmelser i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 558) bestemmer i stk. 3, at »[n]år transporten er vederlagsfri eller varetages af køberen, beregnes de transportomkostninger, der skal medregnes i varernes toldværdi, i overensstemmelse med den fragttarif, der sædvanligvis anvendes for samme transportform«.

Relevante faktiske omstændigheder

8. Sagsøgeren er et aktieselskab med hjemsted i Litauen, der bl.a. fremstiller gødning. Fra den 1. januar 2014 til den 31. oktober 2016 erhvervede sagsøgeren i overensstemmelse med en kontrakt, der blev indgået den 23. september 2011, en mængde teknisk svovlsyre (herefter »de omhandlede varer«), der blev fremstillet af den hviderussiske virksomhed »Naftan« OAO (herefter »producenten«), fra aktieselskabet »Transchema« (herefter »Transchema« UAB) og indførte dem i Den Europæiske Unions toldområde.
9. Der blev for hver erhvervelse indgået en supplerende kontrakt, hvori der bl.a. blev aftalt en specifik pris, og det blev endvidere anført, at leveringen/erhvervelsen skulle udføres i overensstemmelse med en af de internationale handelsbetingelser, der er udarbejdet af Det Internationale Handelskammer (»Incoterms 2000«), nærmere bestemt DAF [Org. s. 3], Hviderusland-Litauen [...], hvilket bl.a. betyder, at leverandøren (sælgeren) betaler samtlige transportomkostninger forbundet med transporten af varerne til leveringsstedet.
10. Det er endvidere blevet fastlagt i sagen, at »Transchema« UAB erhvervede de omhandlede varer fra producenten, der leverede dem på DAF-betingelser (Hviderusland-Litauen) fra fabrikken i det hviderussiske område til grænseovergangsstedet i Gudogai.
11. Toldværdien af de omhandlede indførte varer, der blev angivet af sagsøgeren i de angivelser, der blev indgivet, var sammensat af de beløb, der faktisk blev betalt eller skulle betales af sagsøgeren for disse varer, svarende til de beløb, der blev præciseret i de moms fakturaer, der blev udstedt af »Transchema« UAB.
12. Efter gennemførelsen af en kontrol den 9. februar 2017 udstedte toldstedet i Kaunas rapporten, der justerede toldværdien af de omhandlede varer, der var blevet angivet af sagsøgeren, således at den omfattede transportomkostningerne af de omhandlede varer uden for Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde. Sagsøgeren var følgelig genstand for en yderligere ansættelse på 25 876 EUR i told og afgifter, 412 EUR i morarenter af told og afgifter, 187 152 EUR i indførselsmoms og 42 492 EUR i morarenter af denne afgift, og der blev pålagt en bøde på 42 598 EUR (20%).

13. De lokale skattemyndigheder traf denne beslutning efter at have fastslået, at toldværdien af de omhandlede varer, der var blevet angivet af sagsøgeren, var lavere end de omkostninger forbundet med deres transport inden for det hviderussiske område, der faktisk blev afholdt af producenten i forbindelse med jernbanetransport af varerne fra den fabrik, der var ejet af den, hen til grænseovergangsstedet mellem Republikken Hviderusland og Republikken Litauen.
14. Sagsøgeren indgav en klage over de lokale skattemyndigheders afgørelse hos afdelingen, der ved afgørelse af 25. maj 2017 [...] fastholdt de beløb, der derudover var blevet angivet i rapporten.
15. Idet sagsøgeren var uenig i sagsøgtets afgørelse, anlagde sagsøgeren en retssag ved den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, der bl.a. fremhævede at:
 - 15.1. de omhandlede transportomkostninger blev betalt af producenten i henhold til kontraktens betingelser, og de var omfattet i den pris, der blev betalt af »Transchema« UAB for varerne,
 - 15.2. prisen på de omhandlede varer blev fastlagt ud fra følgende objektive faktorer: 1) teknisk svovlsyre var et biprodukt ved den fremstillingsmåde, der blev gennemført af producenten, 2) producenten kunne ikke forarbejde eller opbevare dette produkt (teknisk svovlsyre), og 3) tilbagesøgning af disse produkter ville indebære ganske høje omkostninger, dvs. selv om prisen på varerne ikke omfattede de transportomkostninger, der blev afholdt af producenten, var prisen rimelig og økonomisk fordelagtig for producenten, eftersom den af Republikken Hviderusland pålagte økologiafgift, som skulle betales for tilbagesøgning af de omhandlede varer, ville overstige beløbet på den angivne toldværdi og transportomkostningerne.
16. Ved dom af 28. november 2017 afviste den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius selskabets søgsmål. Sagsøgeren iværksatte følgelig en appel ved Litauens øverste forvaltningsdomstol.

Afdelingen

fastslår følgende:

II.

17. Den foreliggende sag rejser et spørgsmål om fortolkningen af EF-toldkodeksens artikel 29, stk. 1, og 32, stk. 1, litra e), nr. i), og EU-toldkodeksens artikel 70, stk. 1, og 71, stk. 1, litra e), nr. i). Det er følgelig nødvendigt at forelægge Den Europæiske Unions Domstol (»Domstolen«) spørgsmålet med henblik på en præjudiciel afgørelse [...] [henvisning til national ret].

18. I den foreliggende sag opstår spørgsmålet navnlig, hvorvidt disse bestemmelser skal fortolkes således, at transaktionsværdien (toldværdien) skal justeres til at omfatte samtlige af de omkostninger, der faktisk blev afholdt af producenten i forbindelse med transport af varerne til det sted, hvor de blev indført i Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde, når som i den foreliggende sag 1) forpligtelsen i henhold til leveringsbetingelserne (»Incoterms 2000« – DAF) til at dække de omkostninger blev afholdt af producenten, og 2) disse transportomkostninger oversteg den aftalte pris, og faktisk blev betalt (skulle betales) af køberen, men 3) den pris, der faktisk blev betalt (skulle betales) af køberen, svarede til den reelle værdi af varerne, selv såfremt denne pris ikke var tilstrækkelig til at omfatte samtlige transportomkostninger, der blev afholdt af producenten.

[Org. s. 4]

Indledende betragtninger

19. Der er intet i sagen, der tyder på, at producenten påtog sig en forpligtelse til at transportere de omhandlede varer uden beregning til det sted, hvor de blev indført i Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde, dvs. at den aftalte salgspris ikke omfattede transportomkostninger. De oplysninger, der findes i sagens akter, bekræfter objektivt, at de omkostninger, der faktisk blev afholdt af producenten i forbindelse med transporten af disse varer hen til dette sted, oversteg den pris, der faktisk blev betalt af køberen, som omhandlet i EF-toldkodeksens artikel 29, stk. 3, litra a), og EU-toldkodeksens artikel 70, stk. 2. Eftersom disse varer som anført ovenfor blev transporteret under betingelser, hvorefter det påhvilede producenten at afholde samtlige transportomkostninger, var sagsøgeren og/eller »Transchema« UAB ikke underlagt en forpligtelse til at bidrage til de omkostninger, der oversteg denne pris.
20. Det skal endvidere fremhæves, at skattemyndighederne ikke rejser tvivl ved den omstændighed, at toldværdien af de omhandlede varer skulle beregnes på den måde, der er fastsat i EF-toldkodeksens artikel 29 og EU-toldkodeksens artikel 70 dvs. i overensstemmelse med transaktionsværdimetoden. Der er endvidere ikke noget i sagen, der støtter konklusionen om, at den pris, der faktisk blev betalt af sagsøgeren og/eller »Transchema« UAB til producenten for de omhandlede varer, var fiktiv, idet den var fastsat ved svig eller misbrug af rettigheder.

Realiteten af det præjudicielle spørgsmål

21. Det skal for det første bemærkes, at udtrykket »transaktionsværdien« med henblik på anvendelsen af EF-toldkodeksens artikel 29, stk. 1, eller EU-toldkodeksens artikel 70, stk. 1, skal fortolkes således, at det omfatter en justeret værdi, når betingelserne for en justering er opfyldt (dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 28). For så vidt angår navnlig den justering, der nævnes i EF-toldkodeksens artikel 29, stk. 1, har Domstolen fastslået, at toldværdien således skal afspejle den reelle økonomiske

værdi af en importeret vare og derfor tage hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi (jf. dom af 11.5.2017, *Shirtmakers*, C-59/16, EU:C:2017:362, præmis [28] og den deri nævnte retspraksis (herefter »*Shirtmakers-dommen*«), jf. endvidere dom af 15.7.[2010], *Gaston Schul*, C-354/09, EU:C:2010:439, præmis 29).

22. EF-toldkodeksens artikel 32 og EU-toldkodeksens artikel 71 henviser specifikt til de elementer, der skal lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer for at fastsætte disse varers toldværdi (jf. i denne retning, dom af 12.12.2013, *Christodoulou m.fl.*, C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 47).
23. Domstolen har allerede fastslået, at begrebet »transportomkostninger« i EF-toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra e), nr. i), for det første skal anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb (*Shirtmakers-dommen*, præmis 22). Dette begreb skal fortolkes bredt og omfatter samtlige omkostninger, det være sig hoved- eller biomkostninger, i forbindelse med transport af varerne til Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde, og det kriterium, der afgør, om omkostninger kan anses for »transportomkostninger« som omhandlet i EF-toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra e), nr. i), er, at det er omkostninger i forbindelse med transporten af varer til Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde, uanset spørgsmålet om, hvorvidt disse omkostninger er uadskilleligt forbundet eller nødvendige for den faktiske transport af disse varer (*Shirtmakers-dommen*, præmis 24 og 25, dom af 6.6.1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, præmis 29-31).
24. I lyset af det ovennævnte kan det på den ene side med rimelighed udledes, at med henblik på anvendelsen af EF-toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra e), nr. i), eller EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra e), nr. i), skal (enhver) transportomkostning, der faktisk blev afholdt, lægges til transaktionsværdien, uagtet hvem der afholdt den, og hvad der gav anledning til disse omkostninger, såfremt de eller en del deraf ikke var omfattet i den pris, der faktisk blev betalt eller skulle betales. Med andre ord betyder selve den omstændighed, at en del af disse transportomkostninger ikke var omfattet i den pris, der faktisk blev betalt eller skulle betales for de indførte varer af sagsøgeren og/eller »Transchema« UAB, i sig selv, at transaktionsværdien og følgelig toldværdien bør justeres, således at de faktiske transportomkostninger omfattes, uanset den omstændighed, at disse omkostninger faktisk kun blev afholdt af sælgeren (producenten).

[Org. s. 5]

25. Denne bedømmelse synes at støttes af bestemmelserne i Kommissionens gennemførelsesforordninger, der nævnes i punkt 4 og 7 i den foreliggende forelæggelsesafgørelse, der kræver, at transportomkostninger skal omfattes i toldværdien af varerne, såfremt transporten foretages uden beregning. Det er således passende at indtage det synspunkt, at den omstændighed, at varer transporteres til køberen (importøren) uden beregning, eller at køberen ikke

bidrager til transportomkostningerne for varerne, ikke bør forskelsbehandles for så vidt angår fastlæggelsen af toldværdien.

26. De oplysninger, som sagsøgeren har indgivet i sagen (navnlig de oplysninger, der nævnes i punkt 15.2 i den foreliggende forelæggelsesafgørelse), der ikke er blevet anfægtet af sagsøgte, tyder på den anden side på, at den omstændighed, at transportomkostningerne var højere end den pris, der faktisk blev betalt til producenten for de omhandlede varer, i den foreliggende sag kan begrundes af de individuelle omstændigheder ved salget af de omhandlede varer i Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde.
27. Der er således i denne fase af sagen grundlag for at fastslå, at de omhandlede varer, nemlig teknisk svovlsyre, var et biprodukt i produktionsprocessen, der blev udført af producenten, som den ikke var i stand til at opbevare eller forarbejde. Tilbagesøgning af dette biprodukt til Republikken Hviderusland ville endvidere indebære højere omkostninger. Det var følgelig økonomisk fordelagtigt (gunstigt) for producenten at sælge de omhandlede varer til den pris, der blev betalt af »Transchema« UAB, selv hvis denne pris ikke omfattede samtlige af de omkostninger, der blev afholdt af producenten i forbindelse med transporten af disse varer hen til Den Europæiske Unions (Fællesskabets) toldområde.
28. På grundlag af de oplysninger, der blev indsamlet i sagen, tyder disse faktiske omstændigheder på, at den pris, der faktisk blev betalt for de omhandlede varer, svarede til den reelle værdi af varerne, selv hvis den aftalte salgspris ikke omfattede samtlige transportomkostninger for varerne, der blev afholdt af producenten.
29. Under disse omstændigheder og i lyset af de begrænsninger, der er fastsat i EF-toldkodeksens artikel 32, stk. 3, og EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 3, har afdelingen besluttet, at det med henblik på at fjerne den tvivl, som den nærer med hensyn til fortolkningen af bestemmelserne i den omhandlede EU-lovgivning, er nødvendigt at forelægge Domstolen sagen med henblik på en præjudiciel afgørelse.

Anmodning om en præjudiciel afgørelse

30. Litauens øverste forvaltningsdomstol er retten i sidste instans for administrative sager (artikel 21 i Administracinių bylų teisenos įstatymas (lov om administrativ procedure)), således at den, såfremt der opstår et fortolkningsspørgsmål om retlige foranstaltninger, der er vedtaget af Unionens institutioner, og der skal tages stilling til dette spørgsmål med henblik på, at der træffes afgørelse i sagen, skal forelægge Domstolen spørgsmålet med henblik på en præjudiciel afgørelse (artikel 267, stk. 3, TEUF), [...] [henvisning til national ret]).
31. Det er under disse omstændigheder med henblik på at fjerne den tvivl, der er opstået for så vidt angår fortolkningen og anvendelsen af de EU-retlige bestemmelser, der er relevante for de omhandlede retsforhold, hensigtsmæssigt at

anmode Domstolen om at fortolke de omhandlede EU-retlige regler. Det er afgørende for behandlingen af den foreliggende sag at få svar på spørgsmålene i konklusionen i den foreliggende forelæggelsesafgørelse, idet det herved bliver muligt klart og utvetydigt at identificere det egentlige omfang af sagsøgerens afgiftsforpligtelser vedrørende indførslen af de omhandlede varer, herunder navnlig at sikre EU-rettens forrang.

I lyset af ovennævnte betragtninger og i henhold til artikel 267, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, [...] [henvisning til national ret] har afdelingen af Litauens øverste forvaltningsdomstol

besluttet følgende:

behandlingen af sagens realitet genoptages.

Følgende spørgsmål forelægges Domstolen med henblik på en præjudiciel afgørelse: Skal artikel 29, stk. 1, og artikel 32, stk. 1, litra e), nr. i), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og artikel 70, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, litra e), nr. i), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen fortolkes således, at transaktionsværdien (toldværdien) skal justeres således, at den omfatter samtlige omkostninger, der faktisk blev afholdt af sælgeren (producenten) i forbindelse med, at varerne blev transporteret til det sted, hvor de blev indført i toldområdet for Den Europæiske Union (Fællesskabet) **[Org. s. 6]**, når som i den foreliggende sag 1) forpligtelsen til at dække disse omkostninger i henhold til leveringsbetingelserne («Incoterms 2000» – DAF) blev båret af sælgeren (producenten), og 2) disse transportomkostninger oversteg den pris, der var blevet aftalt og faktisk blev betalt (skulle betales) af køberen (importøren), men hvor 3) den pris, der faktisk blev betalt (skulle betales) af køberen (importøren) svarede til den reelle værdi af varerne, selv hvis denne pris ikke var tilstrækkelig til at dække samtlige transportomkostninger, der blev afholdt af sælgeren (producenten)?

Den foreliggende administrative sag udsættes, indtil der foreligger en præjudiciel afgørelse fra Domstolen.

[...]

[afdelingens sammensætning]